



31.07.2018

Wichtige neue Entscheidung

Kommunalabgabenrecht: Zur Abgrenzung zwischen zweitwohnungsteuerfreier Kapitalanlage und zweitwohnungsteuerpflichtiger Vorhaltung einer Wohnung für die persönliche Lebensführung

Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, Art. 3 Abs. 1 KAG

Zweitwohnungssteuer
Kapitalanlage
Verfügungsbefugnis
Mischnutzung

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil vom 17.07.2018, Az. 4 BV 16.2343

Orientierungssatz der LAB:

Überlässt ein Wohnungseigentümer seine Ferienwohnung einem Dritten zur ausschließlichen Vermietung und vereinbart mit diesem vertraglich nur ein zeitlich und inhaltlich begrenztes Optionsrecht auf Nutzung eines Appartements der Anlage zu Sonderkonditionen, besteht mangels rechtlicher und tatsächlicher Verfügungsbefugnis über die Wohnung keine Zweitwohnungsteuerpflicht.

Hinweis: Diese Entscheidung wird gleichzeitig auf unserer Internetseite sowie Twitter (@LA_Bayern) eingestellt.
www.landesanwaltschaft.bayern.de

Hinweis:

Der Kläger, der anderweitig seinen Hauptwohnsitz hat, ist Eigentümer einer Wohnung im Gemeindegebiet der Beklagten.

Diese befindet sich in einer Ferienwohnungsanlage, mit deren Betreiberin der Kläger einen zunächst befristeten, dann auf unbestimmte Zeit verlängerten Nutzungsvertrag geschlossen hat. Unter § 4b des Nutzungsvertrags (Eigennutzung) wurde dem Kläger oder einem von ihm autorisierten Dritten ein jederzeitiges persönliches Nutzungsrecht für das eigene oder ein anderes Appartement der Ferienanlage eingeräumt, welches jedoch unter dem Vorbehalt freier Kapazitäten steht und eine Voranmeldung von maximal vier Wochen voraussetzt und wobei ein saisonabhängiger Rabatt auf den Übernachtungspreis gewährt wird.

Mit Wirkung vom 01.01.2016 vereinbarten die Vertragsparteien die Streichung dieser Regelung. Mit Bescheid vom 22.12.2015 setzte die Beklagte die Zweitwohnungsteuer für die streitgegenständliche Wohnung rückwirkend für die Jahre 2011 bis 2015 fest.

Auf die hiergegen gerichtete Klage hin hob das Verwaltungsgericht München mit Urteil vom 06.10.2016, Az. M 10 K 16.264 den Bescheid der Beklagten auf, weil die Wohnung als reine Kapitalanlage keinen tauglichen Steuergegenstand darstelle.

Die hiergegen eingelegte Berufung wurde durch den Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (BayVGH) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) zurückgewiesen:

Bereits mit Urteil vom 10.10.1995, Az. 8 C 40.93 hat das BVerwG entschieden, dass mit Blick auf die Zweckbestimmung der Zweitwohnungsteuer die bloße objektive Möglichkeit der Eigennutzung der Wohnung die Annahme einer zweitwohnungsteuerfreien reinen Kapitalanlage nicht ausschließt.

Da nur der konsumtive Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf Gegenstand der Besteuerung nach Art. 105 Abs. 2a GG sein darf, scheiden solche Zweitwohnungen als Gegenstand einer örtlichen Aufwandsteuer aus, die nicht diesem Zweck dienen, sondern allein zum Zwecke der Kapitalanlage angeschafft und gehalten werden.

Die steuererhebende Gemeinde darf zwar von der tatsächlichen Vermutung der Vorhaltung einer Zweitwohnung auch für Zwecke der persönlichen Lebensführung ausgehen, dem Wohnungsinhaber muss aber der Nachweis, dass eine reine Kapitalanlage vorliegt offenstehen.

Der BayVGH sieht vorliegend diesen Nachweis durch die Nutzungsvereinbarung als erbracht an. Zwar sei laut Vertrag die persönliche Nutzung grundsätzlich immer möglich, die Eigennutzung stehe aber unter dem Vorbehalt freier Kapazitäten und kurzfristiger Anmeldung, wobei auch kein Anspruch auf Nutzung der eigenen Wohnung bestehe.

Da sich der Kläger für keinen Zeitraum eine rechtlich gesicherte Verfügungsmöglichkeit über seine Wohnung vorbehalten habe, fehle es an dem das Wesen einer Aufwandssteuer kennzeichnenden Merkmal der Entscheidungsfreiheit entsprechend den eigenen Vorstellungen.

Unerheblich ist hingegen, ob dem Eigentümer oder einem von ihm autorisierten Dritten im Fall einer Nutzung Sonderkonditionen eingeräumt werden, da dies keinerlei Einfluss auf die Verfügungsbefugnis hat.

Simmerlein
Oberlandesanwältin

4 BV 16.2343
M 10 K 16.264

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

** . ***** * . ***** ,
***** . ** * , ***** ***** ,

- ***** -

***** .
***** ***** ***** ,
*****_****_*** . * * , ***** ***** ,

gegen

Gemeinde Inzell,
vertreten durch den ersten Bürgermeister,
Rathausplatz 5, 83334 Inzell,

- Beklagte -

bevollmächtigt:

Rechtsanwälte ***** * *****
***** ** ***** ***** ,

wegen

Zweitwohnungsteuer;

hier: Berufung der Beklagten gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts
München vom 6. Oktober 2016,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 4. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Zöllner,
die Richterin am Verwaltungsgerichtshof Dr. Schübel-Pfister,
die Richterin am Verwaltungsgerichtshof Hueck

ohne mündliche Verhandlung am **17. Juli 2018**
folgendes

Urteil:

- I. Die Berufung wird zurückgewiesen.
- II. Die Beklagte trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.
- III. Das Urteil ist im Kostenpunkt vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrags abwenden, sofern nicht der Kläger vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

- 1 Der Kläger wendet sich gegen die Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer durch die Beklagte.
- 2 Der Kläger wohnt mit Hauptwohnsitz in G. und ist Eigentümer einer Wohnung im Gemeindegebiet der Beklagten. Diese Wohnung liegt in einem Appartementhaus einer Ferienwohnungsanlage, die von der E. GmbH betrieben wird. Am 31. Mai 1999 schloss der Kläger für das Appartement mit der E. GmbH einen (zunächst) bis zum 31. Oktober 2004 befristeten Nutzungsvertrag, der am 8. November 2003 für weitere drei Jahre und danach auf unbestimmte Zeit verlängert wurde. In dem Vertrag wurde einleitend festgehalten, dass angesichts umfangreicher Ersatzinvestitionen sichergestellt sein solle, dass die Wohnungen in der Anlage dem Mieter langfristig zur Verfügung stehen. Ein weiterer/anderer Mietvertrag werde im Sinn einer Gleichbehandlung aller Eigentümer nicht angeboten. Nach § 1 des Nutzungsvertrags stehen sämtliche Nutzungsrechte während der Vertragslaufzeit ausschließlich dem Mieter (E. GmbH) zu. Der Mietzins besteht aus einer ertragsabhängigen Miete, die sich aus dem Überschuss der betrieblichen Erlöse über die Betriebskosten nach dem Verhältnis der Jahresnettowohnfläche des jeweiligen Vermieters zur Jahresnettowohnfläche aller Vermieter errechnet (§ 4 und § 4b des Nutzungsvertrags). Unter § 4b des Vertrags (Eigennutzung) wurde dem Vermieter (Kläger) oder einem von ihm autorisierten Dritten ein jederzeitiges persönliches Nutzungsrecht für das eigene oder ein anderes Appartement der Ferienwohnanlage eingeräumt. Die Nutzungsmöglichkeit setzt eine

Voranmeldung von maximal vier Wochen voraus und steht unter dem Vorbehalt freier Kapazitäten. Für den Übernachtungspreis wird ein nach Saisonzeiten gestaffelter Rabatt auf den in der Preisliste angegebenen Übernachtungspreis gewährt, der zwischen 70 % und 90 % des regulären Preises liegt. Abzüge von der vom Mieter zu zahlenden Miete werden bei Eigennutzung nicht vorgenommen. Kosten für Instandsetzung, Instandhaltung und Erneuerungsmaßnahmen trägt der Vermieter, die Kosten für Verschleißgegenstände werden vom Mieter (E. GmbH) übernommen (§ 7b des Vertrags).

- 3 Am 14. November 2015 vereinbarte der Kläger in einem Nachtrag zum Nutzungsvertrag die ersatzlose Streichung des in § 4b des Vertrags geregelten Eigennutzungsrechts ab 1. Januar 2016.
- 4 Mit Bescheid vom 22. Dezember 2015 setzte die Beklagte auf der Grundlage ihrer zum 1. Januar 2005 in Kraft getretenen Zweitwohnungsteuersatzung vom 8. Dezember 2004 für die streitgegenständliche Wohnung rückwirkend für die Jahre 2011 bis 2015 eine Zweitwohnungsteuer von insgesamt 2.525,18 Euro fest. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus 494,74 Euro für das Jahr 2011 sowie 507,61 Euro für das Jahr 2012 und die Folgejahre bis zum Jahr 2015.
- 5 Auf die hiergegen gerichtete Klage hin hob das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 6. Oktober 2016 den Bescheid der Beklagten vom 22. Dezember 2015 auf. In den Urteilsgründen führt das Gericht aus, dass es sich bei der streitgegenständlichen Wohnung um keine Zweitwohnung und somit um keinen tauglichen Steuergegenstand handle, weil die Wohnung als reine Kapitalanlage diene. Die Zweitwohnungsteuer sei eine Aufwandsteuer (Art. 105 Abs. 2a GG), die das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf und die darin zum Ausdruck kommenden wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zur Grundlage der Besteuerung mache. Bei der Abgrenzung zwischen zweitwohnungsteuerfreier Kapitalanlage und zweitwohnungsteuerpflichtiger Vorhaltung für die persönliche Lebensführung sei auf die nach außen in Erscheinung tretenden objektiven Verhältnisse abzustellen. Für die Steuerpflicht sei dem Grundsatz nach ausreichend, dass sich der Wohnungsinhaber die Möglichkeit zur Eigennutzung offen halte. Die Gemeinde dürfe zunächst von der tatsächlichen Vermutung ausgehen, dass die Wohnung für die persönliche Lebensführung vorgehalten werde; der Wohnungsinhaber könne diese Vermutung jedoch durch objektive Umstände erschüttern. Das sei für das klägerische Appartement durch Vorlage des Nutzungsvertrags mit der E. GmbH geschehen. Die rechtliche Verfügungsmacht über die Wohnung sei grundsätzlich auf die Mieterin übertragen worden. Dem Kläger seien nur in sehr begrenztem Umfang tatsächliche Nutzungs-

möglichkeiten vorbehalten worden. Das dem Kläger in § 4b des Nutzungsvertrags eingeräumte Nutzungsrecht stehe unter dem Vorbehalt, dass der Kläger seine eigene Wohnung nur bei freien Kapazitäten und bei einer Voranmeldung von maximal vier Wochen selbst nutzen könne. Den von der Mieterin vermittelten Feriengästen sei somit ein Vorrecht zur Nutzung eingeräumt worden. Der Kläger habe sich der freien Verfügungsmacht über seine Wohnung begeben, da er die Wohnung weder für einen bestimmten Zeitraum im Jahr freihalten könne, noch aus seiner Eigentümerstellung heraus ein Vorrecht habe. Er könne die Wohnung gerade nicht nach seinen Vorstellungen persönlich nutzen. Die vom Kläger gewählte vertragliche Gestaltung stelle auch keine Umgehung zur Vermeidung der Steuerpflicht dar, da der ursprüngliche Nutzungsvertrag zu einem Zeitpunkt abgeschlossen worden sei, als die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer noch nach geltendem Recht ausgeschlossen war.

6 Am 18. November 2016 legte die Beklagte die vom Verwaltungsgericht zugelassene Berufung ein. Sie beantragt,

7 das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts München vom 6. Oktober 2016 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Bei der streitgegenständlichen Wohnung handle es sich nicht nur um eine reine Kapitalanlage, sondern um eine Zweitwohnung und somit um einen tauglichen Steuergegenstand im Sinn von § 2 der Zweitwohnungsteuersatzung. Aufgrund des mit der E. GmbH abgeschlossenen Nutzungsvertrags habe der Kläger im Veranlagungszeitraum bis zum 31. Dezember 2015 sowohl die rechtliche Verfügungsbefugnis als auch die tatsächliche Verfügungsmacht über seine Wohnung inne gehabt. In § 4b des Vertrags sei eine jederzeitige Eigennutzung der eigenen Wohnung oder einer anderen Wohnung in der Ferienanlage bei rechtzeitiger vorheriger Ankündigung vorgesehen. Auch die Tatsache, dass der Kläger seinen Nutzungsvertrag ab 1. Januar 2016 geändert habe und ab diesem Zeitpunkt auf eine Eigennutzung verzichte, weise darauf hin, dass es sich um eine zweitwohnungsteuerpflichtige Nutzung gehandelt habe. Die Eigennutzungsmöglichkeit des Klägers sei nicht nur für Familienangehörige, sondern auch für eine unbeschränkte Anzahl von ihm autorisierter Dritter möglich. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts reiche es aus, wenn sich der Eigentümer die Möglichkeit der Eigennutzung offen halte. Bei einer Mischnutzung sei auch eine kurzzeitige Eigennutzungsmöglichkeit für einen nicht völlig unerheblichen Zeitraum ausreichend, um eine Steuerpflicht zu begründen. Sofern der Kläger bei rechtzeitiger Vorankündigung seine Wohnung nutzen wolle, würde ihm bzw. von ihm benannten Dritten ein Vorrecht gegenüber anderen Feriengästen eingeräumt werden. Das ergebe sich zwar nicht direkt aus dem Wortlaut der ver-

traglichen Vereinbarung, sei jedoch aus der Formulierung „eine Eigennutzung des Mietgegenstandes ist grundsätzlich immer möglich“ abzuleiten. Eine zeitliche Beschränkung der Nutzungsmöglichkeit sei nicht vereinbart. Aus dem Umstand, dass ihm bei nicht vorhandener Kapazität der eigenen Wohnung ein Nutzungsrecht an einer anderen Wohnung in der gleichen Anlage zu gleichen Bedingungen eingeräumt werde, sei zu folgern, dass auch andere Eigentümer der Ferienanlage eine Inanspruchnahme des klägerischen Apartments als Eigennutzungsmöglichkeit hätten. Vom Kläger sei nicht nachprüfbar dargelegt worden, dass weder er noch von ihm benannte Dritte von der rabattierten Nutzungsmöglichkeit der eigenen oder anderer Wohnungen der Ferienanlage Gebrauch gemacht hätten. Im Hinblick auf eine Rabattierung von bis zu 90 % könne auch nicht mehr von einer entgeltlichen Nutzung gesprochen werden. Der Kläger sei insoweit finanziell erheblich bessergestellt als Feriengäste, die direkt von der E. GmbH mieten würden. Im Übrigen komme es lediglich auf die abstrakte Nutzungsmöglichkeit an.

9 Der Kläger beantragt,

10 die Berufung zurückzuweisen.

11 Mit Schreiben vom 27. Juni 2018 und 4. Juli 2018 verzichteten die Parteien jeweils auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung.

12 Bezüglich des weiteren Vorbringens und der Einzelheiten im Übrigen wird auf die Gerichtsakte und die beigezogene Behördenakte verwiesen.

Entscheidungsgründe:

13 1. Über die Berufung kann ohne mündliche Verhandlung entschieden werden, weil die Beteiligten ihr Einverständnis hierzu erklärt haben (§ 125 Abs. 1 i.V.m. § 101 Abs. 2 VwGO).

14 2. Die zulässige Berufung der Beklagten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 6. Oktober 2016 ist unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat den Bescheid der Beklagten vom 22. Dezember 2015 zu Recht aufgehoben, weil er rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt. Der Kläger war im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum nicht zweitwohnungsteuerpflichtig, weil er im Gemeindegebiet der Beklagten keine Zweitwohnung im Sinne von § 2 der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer der Beklagten vom 8. Dezember 2004

(ZwStS) Innehatte. Das Verwaltungsgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass die streitgegenständliche Wohnung keine Zweitwohnung und damit kein tauglicher Steuergesamt nach § 2 ZwStS ist.

- 15 a) Die Zweitwohnungsteuer ist als Aufwandsteuer im Sinn von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG eine Steuer, die auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhoben wird, welche in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt (BVerfG, B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/346; BVerwG, U.v. 10.10.1995 – 8 C 40.93 – BVerwGE 99, 303/305; BayVGh, U.v. 27.6.2013 – 4 B 13.592 – juris Rn. 16). In dem Innehaben einer weiteren Wohnung, die ihrem Zweck nach zur Nutzung als Zweitwohnung (neben einer Erstwohnung) bestimmt ist, liegt ein besonderer Aufwand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belegt. Die Festlegung der Nutzung zur persönlichen Lebensführung kann nur derjenige treffen, der über eine gewisse Dauer rechtlich gesichert über die Wohnung verfügen kann. Er muss entsprechend seinen Vorstellungen zur persönlichen Lebensführung selbst bestimmen können, ob, wann und wie er die Wohnung nutzt, ob und wann er sich selbst darin aufhalten will oder ob er sie anderen zur Verfügung stellt (BVerwG, U.v. 13.05.2009 – 6 C 8.08 – juris Rn. 16). Diese Entscheidungsfreiheit ist Kennzeichen einer Aufwandsteuer, die zudem nicht für Gegenstände erhoben werden kann, die nicht der Einkommensverwendung (dem privaten Aufwand), sondern allein der Einkommenserzielung dienen. Es ist daher maßgeblich darauf abzustellen, ob die Wohnung dem persönlichen Lebensbedarf dient oder als reine Geld- oder Vermögensanlage eingesetzt wird (BVerwG, U.v. 6.12.1996 – 8 C 49.95 – juris Rn. 13).
- 16 In den Fällen, in denen die Wohnung teilweise selbst genutzt und teilweise vermietet wird (sog. Mischnutzung), unterliegt der Wohnungsinhaber der Zweitwohnungsteuerpflicht, wenn er sich eine rechtlich gesicherte Möglichkeit zur Selbstnutzung vorbehalten hat; die bloße objektive Möglichkeit der Eigennutzung durch den Zweitwohnungsinhaber schließt die Annahme einer zweitwohnungsteuerfreien reinen Kapitalanlage nicht aus (BVerwG, U.v. 26.9.2001 – 9 C 1.01 – BVerwGE 115, 165/169 = juris Rn. 36). Auch steht der fehlende vertragliche Ausschluss einer objektiven Eigennutzungsmöglichkeit der Annahme einer reinen Kapitalanlage nicht entgegen (BVerwG, U.v. 15.10.2014 – 9 C 6.13 – juris Rn. 13 m.w.N.). Hält sich der Inhaber die Möglichkeit zur Eigennutzung offen, kommt es für die Entstehung der Steuerpflicht nicht darauf an, ob die Wohnung im maßgeblichen Erhebungszeitraum auch tatsächlich zur persönlichen Lebensführung genutzt wurde (BVerwG, U.v. 10.10.1995 – 8 C 40.93 – BVerwGE 99, 303/307). Für die Abgrenzung zwischen zweitwohnungsteuerfreier Kapitalanlage und zweitwohnungsteuerpflichtiger Vorhaltung (auch) für

die persönliche Lebensführung bedarf es einer umfassenden Würdigung aller objektiven Umstände des Einzelfalls. Denn maßgeblich ist nicht die subjektive Zweckbestimmung des Wohnungsinhabers, sondern die unüberprüfbare innere Absicht muss auf der Grundlage objektiver, nach außen in Erscheinung tretender und nachprüfbarer Umstände beurteilt werden (BVerwG, U.v. 15.10.2014 – 9 C 5.13 – juris Rn. 12). Dem Wohnungsinhaber muss aber der Nachweis gestattet sein, dass seine Wohnung entgegen einer möglicherweise zunächst begründeten Vermutung nicht der persönlichen Lebensführung dient, sondern ausschließlich zur Kapitalanlage verwendet wird (vgl. BVerfG, B.v. 29.6.1995 – 1 BvR 1800/94 – NVwZ 1996, 57/58; BVerwG, U.v. 10.10.1995, a.a.O.).

- 17 b) Das Verwaltungsgericht hat zutreffend ausgeführt, dass der Kläger nicht der Zweitwohnungsteuerpflicht unterliegt, weil er durch Abschluss des mit einer Vermietungsgesellschaft abgeschlossenen Dauermietvertrags objektiv nachgewiesen hat, dass das in einer Ferienwohnanlage liegende Appartement als Kapitalanlage dient und nicht zur persönlichen Lebensführung vorgehalten wird. Mit dem Nutzungsvertrag, der inhaltsgleich mit allen Eigentümern der Ferienwohnanlage abgeschlossen wurde und auf dessen inhaltliche Ausgestaltung der Kläger keinen Einfluss hatte, hat der Kläger die rechtliche Verfügungsmacht über seine Wohnung an die Vermietungsgesellschaft E. GmbH abgegeben, weil sämtliche Nutzungsrechte, die sich aus dem Sondereigentum, dem Wohnungseigentumsgesetz oder der Gemeinschaftsordnung ergeben, während der Vertragslaufzeit ausschließlich der E. GmbH als Mieterin übertragen wurden (§ 1 des Vertrags). Ein Zeitraum, in dem die Nutzung des Appartements ausschließlich dem Kläger zusteht, wurde vertraglich nicht festgelegt. Der Kläger hat sich somit für keinen Zeitraum eine rechtlich gesicherte Eigennutzungsmöglichkeit vorbehalten.
- 18 Die im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum in § 4b des Vertrags noch eingeräumte Eigennutzungsmöglichkeit steht der Einordnung der Wohnung als reine Kapitalanlage nicht entgegen. Zwar ist in § 4b des Vertrags festgehalten, dass eine persönliche Nutzung des Mietgegenstands durch den Vermieter grundsätzlich immer möglich ist. Jedoch steht die Eigennutzung unter dem Vorbehalt freier Kapazitäten und einer Voranmeldung von maximal vier Wochen. Selbst dann hat der Kläger keinen Anspruch darauf, seine eigene Wohnung zu nutzen; vielmehr kann er bei Belegung der eigenen Wohnung auch auf die Nutzung eines anderen Appartements in der Wohnanlage verwiesen werden. Dem Kläger ist durch diese Bestimmung weder von vornherein ein Eigennutzungsrecht für Teilzeiträume innerhalb eines Kalenderjahres vorbehalten worden, noch begründet diese Regelung für sich genommen ein Besitz- und Verfügungsrecht an der Wohnung. Sie ist lediglich eine (vor-)vertragliche

Vereinbarung über den Abschluss eines Nutzungsvertrags, der dem Kläger – allerdings nur, sofern er die eigene Wohnung betrifft – die tatsächliche Verfügungsgewalt und die rechtliche Verfügungsbefugnis (wieder) verschaffen kann. Der Kläger besitzt daher keine rechtlich gesicherte Verfügungsmöglichkeit über seine Wohnung, sondern hat nur ein zeitlich und inhaltlich begrenztes Optionsrecht auf Nutzung eines – nicht zwingend seines eigenen – Appartements in der Ferienwohnanlage. Der Kläger steht daher hinsichtlich der Frage, ob bei ihm ein besonderer, die Besteuerung rechtfertigender Aufwand für eine Zweitwohnung vorliegt, nicht anders als Feriengäste, die eine Ferienwohnung mieten. Beide sind darauf angewiesen, dass ihnen die Nutzungsmöglichkeit an der Wohnung wegen fehlender anderweitiger Belegung auch tatsächlich eingeräumt wird. Die das Wesen einer Aufwandsteuer kennzeichnende Entscheidungsfreiheit, die sich in einer rechtlich gesicherten Nutzungsmöglichkeit der Wohnung zeigt, bei der frei und entsprechend eigener Vorstellungen zur persönlichen Lebensführung selbst bestimmt werden kann, ob, wann und wie die Wohnung genutzt wird, ist bei dieser Vertragsgestaltung gerade nicht gegeben. Auch die Tatsache, dass die Wohnung (nach vorheriger Anmeldung) nur bei kurzfristig freier Kapazität genutzt werden kann, so dass im Regelfall kein den Ertrag schmälender Mietausfall eintritt und die Eigennutzung keine Auswirkungen auf die Mietzahlung hat (§ 4b Satz 5 des Vertrags), lässt erkennen, dass der Zweck des Innehabens der Wohnung auf eine Einkommenserzielung gerichtet ist.

- 19 Da ausschlaggebendes Kriterium für die rechtliche Bewertung des „Innehabens einer Zweitwohnung“ die Frage ist, ob sich der Inhaber der Wohnung die Möglichkeit zur Eigennutzung offengehalten hat und es hierfür – wie bereits ausgeführt wurde – auf die rechtliche und tatsächliche Verfügungsbefugnis über die Wohnung ankommt, ist für die Abgrenzung zwischen zweitwohnungsteuerpflichtiger Zweitwohnung und zweitwohnungsteuerfreier Kapitalanlage nicht entscheidend, ob dem Eigentümer im Fall einer tatsächlich erfolgenden Eigennutzung Sonderkonditionen eingeräumt werden. Eine solche Vertragsgestaltung mag im Einzelfall die Höhe des Kapitalertrags beeinflussen oder für die Entscheidung, sich um die Nutzung der Wohnung zu bewerben, eine Rolle spielen, hat aber keine Auswirkungen auf die Verfügungsbefugnis über die Wohnung. Gleiches gilt für die Möglichkeit, dass die Wohnung nicht nur selbst genutzt werden kann, sondern die Nutzung auch durch autorisierte Dritte erfolgen kann. Denn auch in diesem Fall ist für das Innehaben zur persönlichen Lebensführung im Sinn von § 2 der Zweitwohnungsteuersatzung erforderlich, dass der Eigentümer eine gesicherte tatsächliche und rechtliche Verfügungsbefugnis hat. Fehlt diese, kommt es nicht entscheidungserheblich darauf an, wer die Wohnung dann im Einzelfall tatsächlich nutzt.

- 20 c) Im vorliegenden Fall bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die im Nutzungsvertrag aus dem Jahr 1999 gewählte Vertragsgestaltung gezielt den Zweck verfolgen würde, der Zweitwohnungsteuerpflicht zu entgehen. Einer solchen Umgehungsabsicht steht schon entgegen, dass der Nutzungsvertrag zu einem Zeitpunkt abgefasst und geschlossen wurde, als die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in Bayern nach dem damals gültigen Art. 3 Abs. 3 des Kommunalabgabengesetzes (KAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 1993 (GVBl. S. 264) gesetzlich ausgeschlossen war. Die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer ist infolge der Änderung dieser Bestimmung durch Gesetz zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes vom 26. Juli 2004 (GVBl. S. 272) erst seit 1. August 2004 zulässig. Die Beklagte hat durch Erlass der Zweitwohnungsteuersatzung vom 8. Dezember 2004 von diesem Recht ab dem 1. Januar 2005 Gebrauch gemacht. Auch die Tatsache, dass die Vertragsparteien im November 2015 nach Bekanntwerden der Absicht der Beklagten, die streitgegenständliche Wohnung zur Zweitwohnungsteuer heranzuziehen, die vertragliche Klausel zur Eigennutzung ab 1. Januar 2016 aufgehoben haben, lässt weder auf eine zuvor bestehende Eigennutzungsabsicht noch auf eine bewusste Ausnutzung rechtlicher Gestaltungsspielräume zur Umgehung einer Steuerpflicht schließen. Dieses Vorgehen belegt vielmehr, dass es dem Kläger gerade nicht auf die Eigennutzung seiner Wohnung ankam und er mit seinem Verhalten lediglich der veränderten rechtlichen Beurteilung durch die Beklagte klarstellend Rechnung trug. Die fehlende Eigennutzungsabsicht wird im Übrigen dadurch belegt, dass ausweislich der ab dem Jahr 2009 abgerufenen Daten aus dem Buchungssystem der E. GmbH, die in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht vorgelegt worden sind, keine Buchungen oder Reservierungen unter dem Namen des Klägers erfolgt sind, dieser also die eigene Wohnung über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg nachweislich nicht angemietet hat.
- 21 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 154 Abs. 1 VwGO; ihre vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 2 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 22 Die Revision ist nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund nach § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtsmittelbelehrung

23 Nach § 133 VwGO kann die Nichtzulassung der Revision durch Beschwerde zum Bundesverwaltungsgericht in Leipzig angefochten werden. Die Beschwerde ist beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung einzulegen und innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Beschwerde muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. In der Beschwerdebegründung muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der die Entscheidung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

24 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfefverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

25 Dr. Zöllner Dr. Schübel-Pfister Hueck

26 **Beschluss:**

27 Der Streitwert wird für das Berufungsverfahren auf 2.525,18 Euro festgesetzt (§ 47 Abs. 1, § 52 Abs. 3 GKG).

28 Dr. Zöllner Dr. Schübel-Pfister Hueck